

Audience publique du 17 mai 2010

Recours formé par
Monsieur ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25926 du rôle et déposée le 27 juillet 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc Kerger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à D-..., ayant élu domicile en l'étude de Maître Marc Kerger, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 avril 2009 concernant les rôles n° C 13227, C 13228 et C 13229 et ayant rejeté comme partiellement non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1998, 1999 et 2000, tous émis en date du 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg LX ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2009 par Maître Marc Kerger pour le compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marc Kerger et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 mars 2010 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 25 mars 2010 prononçant la rupture du délibéré ;

Vu le mémoire additionnel de Maître Marc Kerger déposé au greffe du tribunal administratif en date du 31 mars 2010 pour le compte du demandeur ;

Vu le mémoire additionnel du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 avril 2010 ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Marc Kerger et Madame le délégué du gouvernement Sousie Schaul en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 avril 2010.

A défaut de dépôt des déclarations d'impôt pour les années 1998, 1999 et 2000, le bureau d'imposition Luxembourg LX de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit, en date du 24 juillet 2003, à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 1998, 1999 et 2000, ci-après désignés par « *les bulletins* ».

Monsieur ... introduisit, par courrier du 26 octobre 2003 de la Fiduciaire ... en la personne de Monsieur ..., une réclamation à l'encontre des bulletins, en joignant à cette réclamation les déclarations d'impôt pour les années en question.

Par décision datée du 22 avril 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », déclara ladite réclamation comme partiellement fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 28 octobre 2003 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à D-..., ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998, 1999 et 2000, tous émis le 24 juillet 2003;

Vu le dossier fiscal;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 9 février 2006, restée sans réponse;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables;

Considérant que les bulletins sont entrepris au motif qu'ils ont été établis par voie de taxation sans tenir compte des revenus effectifs;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993); qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant d'abord que pour les années litigieuses, le réclamant, résident d'Allemagne, est en principe imposable au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.); que le réclamant n'a pas demandé d'être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. mais qu'il a déclaré que plus de 50 pour cent des revenus professionnels de son ménage étaient imposables au Grand-Duché;

Considérant qu'en vertu de l'article 157bis alinéa 3 L.I.R. les contribuables non-résidents, qui comme en l'espèce, sont mariés et ne vivent pas en fait séparés, sont imposables dans la classe deux, s'ils sont imposables au Grand-Duché du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû imposer les revenus conformément au § 217 AO qui prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n° 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée).

Que la taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. Jean OLINGER, ibidem et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 275);

que cette disposition soumet l'application d'une taxation de revenus à la condition que le bureau d'imposition puisse valablement considérer, au vu des circonstances du cas d'imposition, qu'il se trouve dans l'impossibilité définitive de déterminer l'existence ou le quantum de certaines bases d'imposition sur base des éléments factuels à sa disposition; que cette impossibilité peut notamment être la conséquence de l'absence d'informations fournies par le contribuable - soit en raison de son refus de délivrer, dans le cadre de son obligation de collaboration, des éléments dont l'exigence de production n'est pas disproportionnée, soit en raison de l'impossibilité matérielle pour lui de soumettre des indications concrètes – et de l'indisponibilité pour le bureau d'imposition, même en usant de ses pouvoirs d'investigation, d'autres moyens proportionnés de nature à établir ces bases d'imposition (trib. adm. 7 juillet 2005 n° 18926);

Qu'il s'en dégage que la taxation en conformité avec le § 217 AO doit également procéder en raison et équité (§ 2 StAnpG);

Considérant que l'instruction a révélé que les revenus critiqués (bénéfice commercial et une partie des revenus provenant de la location de biens) ont été établis, en partie, séparément et en commun conformément au paragraphe 215 alinéa 2 AO et repris dans le bulletin d'impôt individuel en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu (§ 218, alinéa 2 AO); qu'ils ne peuvent, dès lors, pas être critiqués dans le cadre d'une réclamation dirigée contre ce dernier bulletin mais uniquement dans le cadre d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'établissement séparé et en commun (§ 232 alinéa 2 AO) dont toute rectification entraîne d'office un redressement des bulletins établis sur base de celui-ci (§ 218 (4) AO);

Considérant que le bureau a mis en compte encore d'autres revenus provenant de la location de biens en se référant sur (sic) les données dont il disposait de la part du service des

évaluations immobilières concernant les immeubles bâtis appartenant au réclamant et les informations recueillies dans le dossier fiscal quant aux revenus que ces immeubles lui avaient procurés au cours des années précédentes;

Considérant que cette manière de procéder à la taxation du revenu imposable ne donne pas lieu à critique;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt;

Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant a remis un état des recettes et dépenses couché sur les formulaires de déclaration des revenus pour asseoir les impositions établies par voie de taxation sur des bases plus exactes, notamment en ce qui concerne le revenu provenant de la location de biens;

Considérant qu'aux fins du réexamen, le directeur des contributions avait invité le réclamant en date du 9 février 2006 à produire pour le 28 février 2006 au plus tard des pièces probantes à l'appui des frais d'entretien et de réparation et des frais de gérance déclarés en relation avec le revenu provenant de la location de biens pour les années litigieuses; que son mandataire avait demandé un délai supplémentaire de 15 jours pour présenter les pièces demandées; que les justificatifs demandés n'ont cependant pas encore été remis à ce jour;

Considérant qu'il incombe au réclamant d'établir, dans le cadre de sa réclamation devant le directeur, par des éléments de preuve suffisants, le caractère erroné des bulletins d'impôts entrepris de manière à rapporter la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par taxation, dans le bulletin d'impôt (Cour administrative du 19 février 2009, n° 25027C du rôle);

Considérant qu'il en découle que les dépenses dont le réclamant n'a pas établi la preuve de leur existence ne sont pas déductibles;

Considérant que l'instruction a encore révélé sur base d'un renvoi spécial qu'au cours de l'année 2000, le réclamant a obtenu, dans sa fonction d'associé de la société anonyme "G ... anciennement Phidias", une distribution cachée de bénéfice (brute) de 1.400.000 francs; que la retenue sur distribution cachée s'élevait à 350.000 francs; que ce redressement n'a d'ailleurs pas été contesté par le réclamant; que cet avantage, obtenu en vertu de la relation particulière entre associé et société, devient imposable en application de l'article 97 alinéa 1 L.I.R.;

Considérant qu'en vertu de l'article 115 numéro 15a L.I.R. les distributions cachées de bénéfices sont susceptibles de bénéficier, tout comme les distributions ouvertes de bénéfices, d'une exemption de cinquante pour cent de leur montant brut; qu'en l'espèce le montant de 1.400.000 francs se réduit à 700.000;

Considérant que la tranche exemptée de 60.000 francs en vertu de l'article 115 alinéa 15 L.I.R. de même que le minimum forfaitaire de 1.000 francs à titre de frais d'obtention en vertu de l'article 107 L.I.R. sont également à déduire;

Considérant en plus que les retenues d'impôt sur les revenus de capitaux effectuées en vertu de l'article 146 alinéa 1 L.I.R. sur ces distributions cachées brutes sont à imputer intégralement sur la cote d'impôt du réclamant;

Considérant qu'il y a lieu d'ajuster la taxation par la déduction des paiements, suivant certificats, que le réclamant a effectués au profit du Centre commun de la sécurité sociale du chef de son assurance obligatoire;

Qu'il y a lieu également de tenir compte de deux renvois rectificatifs émis le 25 février 2005 concernant le bénéfice commercial établi séparément et en commun pour les années d'imposition 1999 et 2000;

Considérant, pour le surplus, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle);

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu des années 1998, 1999 et 2000 fait l'objet des annexes 1 à 3 qui constituent des parties intégrantes de la présente décision;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les dit partiellement fondées,

fixe l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 1998 à 4.850.997 francs,

fixe l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 1999 à 3.820.380 francs,

fixe l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 2000 à 5.132.093 francs,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution (...).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 juillet 2009, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 22 avril 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé

par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 22 avril 2009. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours pour libellé obscur. Le recours violerait l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, au motif que la requête introductive ne contiendrait pas un exposé clair des faits et des moyens, voire même aucun exposé des faits et moyens. Monsieur ... ferait l'amalgame entre la décision directoriale et les bulletins de taxation. De même, il ne serait pas indiqué en quoi la taxation ferait grief.

Aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit contenir l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués ainsi que l'objet de la demande.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense (cf. trib. adm. 4 avril 2000, n° 11554 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 356).

L'obligation contenue au prédit article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, précitée, est cependant à appliquer corrélativement avec l'article 29 de la même loi, aux termes duquel « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En effet, en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter (cf. trib. adm. 12 juin 2002, n° 14304, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 357).

Il convient de prime abord de relever que c'est à tort que Monsieur ... entend se baser sur l'article 58 de la loi du 21 juin 1999, précitée, pour justifier le fait de fournir des moyens nouveaux dans son mémoire en réplique, respectivement pour redresser une éventuelle irrégularité de la requête introductive quant aux exigences de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, précitée, tel que cela a été relevé à juste titre à l'audience des plaidoiries du 15 mars 2010 par le délégué du gouvernement. En effet, l'article 58, précité, qui dispose que « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche, les moyens nouveaux sont admis* », vise le contenu de la requête introductive par rapport à la réclamation préalable introduite auprès du directeur, mais ne permet pas de fournir des moyens nouveaux dans un mémoire en réplique par rapport à la requête introductive, ni encore de redresser une déficience initiale de la requête introductive au regard des exigences de l'article 1^{er}, précité. Afin d'examiner la recevabilité du recours au regard des exigences dudit article 1^{er}, il convient dès lors de se référer au seul contenu de la requête introductive d'instance.

En l'espèce, force est de constater que s'il est vrai que la décision directoriale est qualifiée à tort de décision « *de l'administration* » dans la requête introductive, ladite requête

ensemble son dispositif permet néanmoins d'identifier la décision entreprise, à savoir la décision directoriale précitée du 22 avril 2009, rendue dans les rôles n° C 13227, C 13228 et C 13229. S'il est encore exact que l'exposé des faits et moyens dans la requête introductive d'instance est plus que sommaire, et si par ailleurs, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, Monsieur ... fait l'amalgame entre la décision du directeur et les bulletins émis par le bureau d'imposition en se référant à « *l'administration fiscale* » en général en soulevant ses différents moyens, sans faire une distinction suivant que le reproche vise le directeur ou le bureau d'imposition, le tribunal est néanmoins amené à retenir que la requête introductive permet de dégager les moyens formulés à l'appui du recours, à savoir un défaut par « *l'administration* » d'avoir notifié au préalable les points sur lesquels elle envisage de déroger de la déclaration fiscale, de ne pas avoir donné la possibilité au contribuable de se justifier ou de se défendre face à la taxation d'office et, enfin, un défaut d'indication des motifs justifiant les redressements opérés et un défaut de justifier en quoi les pièces remises seraient insuffisantes et motiveraient une taxation d'office. Pour le surplus, il convient de relever que la partie défenderesse n'a pas pu se méprendre sur la portée de la requête déposée, à laquelle elle a répondu en connaissance de cause et en ayant été à même d'exposer et de produire tels arguments et pièces que la défense de ses droits et intérêts lui a fait considérer comme nécessaires ou utiles, de sorte que l'exception de libellé obscur ne saurait être accueillie.

A défaut d'autres moyens d'irrecevabilité, le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, tel qu'il a été retenu ci-dessus, le demandeur a soulevé trois ordres de moyens. Le premier moyen a trait à une obligation de notifier au préalable les points sur lesquels l'administration envisage de déroger de la déclaration fiscale. Le deuxième est fondé sur le reproche de ne pas avoir donné la possibilité au contribuable de se justifier ou de se défendre face à la taxation d'office. Enfin, en troisième lieu, le demandeur soulève un défaut d'indication des motifs justifiant les redressements opérés et un défaut de justifier en quoi les pièces remises seraient insuffisantes et motiveraient une taxation d'office.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Quant au premier moyen soulevé par le demandeur, le tribunal constate que dans la requête introductive, après avoir exposé que l'administration des Contributions directes a procédé à une taxation d'office pour les années d'imposition litigieuses, le demandeur a reproché un défaut de consultation préalable en se référant à « *l'administration fiscale* », sans préciser si ce reproche vise le directeur ou le bureau d'imposition. Dans son mémoire en réplique, le demandeur soutient qu'un tel non-respect du principe du contradictoire entraînerait la nullité du bulletin d'imposition. Sachant que le bulletin d'imposition est émis par le bureau d'imposition, le prétendu non-respect du principe du contradictoire ne peut ainsi viser que le bureau d'imposition, étant donné qu'une violation de ce principe par le directeur, saisi seulement après l'émission du bulletin par le biais d'une réclamation, ne peut avoir aucune incidence sur le bulletin, mais tout au plus sur la décision du directeur. Compte tenu des termes ainsi employés par un professionnel de la postulation qui est censé avoir choisi les mots en connaissance de cause, il y a dès lors lieu d'admettre que le reproche afférent est adressé uniquement au bureau d'imposition, et non pas au directeur, la demande d'annulation des bulletins, indépendamment de la question de la recevabilité d'une telle demande, ne donnant un sens que pour autant que le reproche du non-respect du principe du contradictoire est adressé au bureau d'imposition ayant procédé à l'établissement des différents bulletins et non pas au directeur.

Si le demandeur n'a pas précisé dans la requête introductive sur quelle disposition légale le reproche afférent est fondé, ce moyen doit nécessairement être rattaché au paragraphe 205 AO, qui a d'ailleurs été invoqué dans le mémoire en réplique. Ledit article dispose en son point 3 que « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Or, les dispositions du paragraphe 205 (3) AO trouvent application uniquement dans l'hypothèse de l'introduction par le contribuable d'une déclaration d'impôt à laquelle l'administration entend déroger de façon substantielle en défaveur du contribuable. L'obligation de consultation du contribuable n'a cependant pas vocation à s'appliquer dans l'hypothèse où le contribuable a manqué à son obligation de déposer une telle déclaration, étant donné que dans cette hypothèse l'administration n'a pas pu s'écarter de la déclaration du contribuable. Le demandeur n'ayant pas remis une déclaration endéans les délais légaux de sorte que le bureau d'imposition a dû procéder par voie de taxation d'office, il ne saurait dès lors pas reprocher au bureau d'imposition une inobservation d'une obligation de consultation. Le dépôt de déclarations d'impôt pour les années d'imposition litigieuses, à l'appui de sa réclamation devant le directeur, est inopérant à cet égard, puisque ce dépôt se situe dans la phase de réclamation devant le directeur, non visée par le moyen tel qu'il a été libellé par le demandeur. Le moyen afférent est dès lors à rejeter.

Le demandeur soutient ensuite ne pas avoir eu la possibilité de se justifier ou de se défendre face à la taxation d'office.

Ce moyen est cependant à rejeter pour manquer en fait dans la mesure où le demandeur a pu introduire une réclamation devant le directeur contre les bulletins de taxation, et dans la mesure où le directeur a même, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, demandé des pièces justificatives additionnelles, demande à laquelle le demandeur n'a pas donné des suites utiles, malgré la promesse afférente par lettre du 27 février 2006 de son comptable.

Le demandeur soulève enfin un défaut par la décision sur réclamation de motiver les « *redressements* » et un défaut d'expliquer en quoi les pièces remises seraient insuffisantes et motiveraient une taxation d'office. A cet égard, il souligne dans son mémoire en réplique que la charge de la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale incomberait à l'administration et que si la charge de la preuve des dépenses déductibles incomberait au contribuable, cette preuve serait à rapporter uniquement dans la mesure du raisonnable, pour ensuite soutenir que du fait que le directeur n'aurait pas réclamé des pièces relatives aux postes « *amortissements* » et « *frais financiers* », il ne saurait plus les réclamer ou refuser la déduction de ces frais à défaut de pièces. Il soutient encore qu'une déclaration d'impôt bénéficierait d'une présomption d'exactitude. Ce moyen consiste, en substance, d'une part, dans le reproche fondé sur un défaut d'indication des motifs, et d'autre part, dans une contestation de la justification de la décision sur réclamation au regard des pièces remises au directeur et au regard des règles en matière de la charge de la preuve.

Il convient de prime abord de relever que l'AO instaure un régime de procédures en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* » (cf. projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5), qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* », à laquelle s'applique l'AO, du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les

administrations relevant de l'Etat et des communes (cf. Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25366 C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 395). Le demandeur ne saurait dès lors justifier le reproche fondé sur un défaut d'indication des motifs par les dispositions dudit règlement grand-ducal, prévoyant une obligation d'indication des motifs à charge notamment des décisions administratives refusant de faire droit à une demande

D'autre part, le paragraphe 228 AO relatif aux réclamations ne prévoit pas une obligation générale de motivation expresse, sous peine d'annulation, à charge d'une décision du directeur rendue suite à une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Le paragraphe 211 AO exige certes notamment une indication des points qui dévient de la déclaration d'impôt. Néanmoins, cette disposition ne saurait trouver application en l'espèce dans la mesure où, d'une part, elle vise exclusivement le contenu des bulletins d'impôt et non pas celui d'une décision du directeur sur réclamation qui est attaquée en l'espèce, et, d'autre part, elle présuppose la remise d'une déclaration d'impôt préalablement à l'établissement d'un bulletin par rapport à laquelle une déviation est possible, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, le bureau d'imposition ayant justement dû procéder par la voie de la taxation d'office à défaut de remise de déclarations d'impôt pour les années litigieuses.

Le moyen tiré d'un défaut d'indication des motifs est partant à rejeter.

Quant au reproche fondé sur un prétendu défaut de justification en quoi les pièces remises au directeur seraient insuffisantes et motiveraient une taxation d'office, combiné aux explications du demandeur fondées sur la question de la charge de la preuve, il convient de prime abord de relever qu'il n'est pas contesté que le demandeur n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt des années 1998, 1999 et 2000. Il est encore constant que ce n'est que dans le cadre de la réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office que le demandeur a soumis au bureau d'imposition ces déclarations d'impôt.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition.

Dans son mémoire en réplique le demandeur déclare penser, « *sans en être sûr* », que son comptable a remis ensemble avec les déclarations d'impôt, déposées dans le cadre de la réclamation, également des pièces justificatives. Néanmoins, face à l'affirmation du directeur de ne pas avoir reçu des pièces justificatives, affirmation qui n'a pas été utilement rencontrée par le demandeur, eu égard aussi à l'échange de correspondance entre le directeur et le comptable du demandeur en vertu duquel le directeur a réclamé la remise de pièces justificatives et que le comptable a promis la remise de telles pièces, sans qu'une trace de la remise effective de telles pièces se dégagerait du dossier fiscal, il y a lieu d'admettre que le demandeur a produit des pièces justificatives par rapport aux chiffres avancés dans ses déclarations d'impôt uniquement dans le cadre de la phase contentieuse devant le tribunal administratif, de sorte que le directeur n'avait à sa disposition que les seules déclarations d'impôt.

Quant à la question de la charge de la preuve, il convient de relever qu'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de

remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt (cf. Cour adm. 19 février 2009, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 443). Il s'ensuit que, contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, la charge de la preuve de l'inexactitude de la taxation incombe au demandeur.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé que dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi par le contribuable, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. A défaut d'autres éléments de preuve remis au directeur, les seules déclarations d'impôt ne sauraient dès lors être considérées comme ayant une force probante suffisante pour établir que les bulletins d'impôt établis par voie de taxation s'écartent de manière significative des revenus, respectivement des dépenses réels.

Il s'ensuit que, saisi d'une réclamation qui se contente de renvoyer à des déclarations d'impôt remises ensemble avec ladite réclamation, soit postérieurement à l'émission des bulletins d'imposition, sans qu'elles ne soient appuyées par d'autres pièces, et à défaut par le demandeur de faire suite à l'invitation du directeur de fournir des pièces justificatives, et eu égard au fait que la déclaration d'impôt remise ainsi pour la première fois dans la phase de réclamation devant le directeur ne bénéficie d'aucune présomption de véracité, et qu'à elle seule, elle n'a dès lors pas une force probante suffisante pour remettre en cause les chiffres retenus par la voie de la taxation, sachant encore que la charge de la preuve de l'inexactitude de ces chiffres incombe au contribuable, le directeur ne pouvait pas prendre une autre décision que celle de se baser sur les seules pièces internes à l'administration à sa disposition et concernant plus particulièrement les revenus du demandeur et de refuser la déduction de frais qui ne sont pas appuyés par des pièces. Le fait que le directeur n'a dans une première phase réclamé des justificatifs que pour une partie des frais, tel que cela est soutenu par le demandeur, n'empêche pas le directeur de ne reconnaître la déduction des frais en général que pour autant que des pièces justificatives sont fournies. Le demandeur ne saurait dès lors reprocher au directeur de ne pas avoir justifié les « *redressements* », respectivement de ne pas avoir justifié en quoi les pièces lui remises seraient insuffisantes et motiveraient une taxation.

Dès lors, le moyen afférent est à rejeter.

Le demandeur a certes versé un certain nombre de pièces relatives aux frais dans le cadre de la présente procédure, et plus particulièrement pour la première fois à l'appui de son mémoire en réplique, et a fait état de contestations ayant trait aux chiffres retenus par le directeur.

Or, une partie demanderesse doit faire valoir ses moyens dans la requête introductive d'instance et ne peut, sous peine de forclusion, faire valoir d'autres moyens après l'expiration du délai de recours, sous réserve des moyens d'ordre public (Cour adm. 17 juin 1997, n° 9481C du rôle, Pas. adm. 2009, n° 590). Cette exigence se dégage des dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, précitée, requérant que l'acte introductif d'instance contienne notamment l'exposé des moyens, combinées aux dispositions de la même loi tenant à la limitation du nombre des mémoires admissibles et tenant aux délais endéans lesquels le recours doit être introduit. Force est cependant de constater qu'au regard du libellé de la requête introductive d'instance, celle-ci ne contenait aucun moyen ayant trait à une

contestation de la réalité des chiffres retenus par le directeur en termes de revenus locatifs. La requête introductive se contentait au contraire de reprocher au directeur un défaut d'indication des motifs à la base des « *redressements* » opérés, respectivement un défaut de justification de la décision eu égard aux pièces remises devant le directeur et eu égard plus particulièrement aux règles en matière de la charge de la preuve. Ce n'est que dans le cadre du mémoire en réplique que le demandeur a, pour la première fois, soulevé des contestations quant au quantum des revenus locatifs retenus par le directeur et qu'il a versé des pièces quant aux frais y relatifs. Or, le moyen fondé sur ces contestations doit être déclaré irrecevable pour constituer un moyen nouveau invoqué après l'expiration du délai de recours, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement dans son mémoire additionnel.

Cette conclusion ne saurait être éternisée par l'article 58 de la loi du 21 juin 1999, précitée, invoqué par le demandeur pour justifier le fait de fournir des moyens nouveaux dans son mémoire en réplique, et dont l'application a, à juste titre, été contestée par le délégué du gouvernement. Tel qu'il a été retenu ci-avant, les dispositions de l'article 58 visent le contenu de la requête introductive par rapport à la réclamation préalable introduite auprès du directeur, mais ne permettent pas de fournir des moyens nouveaux dans un mémoire en réplique par rapport à la requête introductive.

La conclusion tirée du rejet du moyen nouveau présenté par le demandeur pour la première fois dans son mémoire en réplique ne saurait pas non plus être éternisée par les explications orales fournies par le mandataire du demandeur à l'audience des plaidoiries du 26 avril 2010. En effet, la procédure devant les juridictions administratives étant essentiellement écrite, le tribunal ne saurait tenir compte des moyens présentés par les parties à l'instance que pour autant qu'ils figurent dans la requête introductive d'instance et dans les mémoires, à moins qu'il ne s'agisse d'une question d'ordre public à soulever d'office par le tribunal, hypothèse qui n'est pas donnée en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours en réformation est rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 17 mai 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Patricia Rego.

s.Patricia Rego

s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 18 mai 2010

Le Greffier du Tribunal administratif